



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13982.001059/2009-05
Recurso nº 867.529 Voluntário
Acórdão nº **2401-001.931 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO; DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente KADE ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2006 a 31/03/2007

PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32, INCISO IV, § 5º, LEI Nº 8.212/91. Constitui fato gerador de multa, por descumprimento de obrigação acessória, apresentar o contribuinte à fiscalização Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com omissão de fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. NECESSIDADE VERIFICAÇÃO COM A NOVA FORMA DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO ADOTADO JULGADOR RECORRIDO. Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja procedido comparativo das multas a serem imputadas, de conformidade com as normas aplicáveis, se a legislação pretérita ou a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, de maneira a verificar qual se apresenta mais benéfica ao contribuinte, procedimento já devidamente adotado pelo julgador de primeira instância.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de nulidade; e II) no mérito, negar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Walter Murilo Melo Andrade, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araujo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausentes os Conselheiros Cleusa Vieira de Souza e Marcelo Freitas de Souza Costa.

Relatório

KADE ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, Acórdão nº 07-19.571/2010, às fls. 66/73, que julgou procedente em parte a autuação fiscal lavrada contra a empresa, nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, mais precisamente deixando de informar as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, em relação ao período de 08/2006 a 03/2007, conforme Relatório Fiscal da Infração, às fls. 06/07, e demais documentos constantes dos autos.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 17/09/2009, nos moldes do artigo 293 do RPS, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se multa no valor de R\$ 66.459,00 (Sessenta e seis mil e quatrocentos e cinquenta e nove reais), com base nos artigos 284, inciso II, e 373, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, c/c artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 79/84, procurando demonstrar a improcedência do lançamento, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Contrapõe-se à exigência fiscal *sub examine*, especialmente quanto à forma de cálculo da multa aplicada, aduzindo para tanto que com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, o artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 fora revogado, dando lugar à fixação de penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Na esteira desse entendimento, requer seja adotada a legislação hodierna, mais precisamente o artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, de maneira a ensejar o recálculo da multa, em observância à retroatividade benigna prescrita no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, bem como à jurisprudência administrativa.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

De conformidade com a peça vestibular do feito, a lavratura do presente auto de infração se deu em virtude da contribuinte ter deixado de informar em GFIP's a integralidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, mais precisamente as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, relativamente ao período de 08/2006 a 03/2007.

Nesse contexto, a contribuinte foi autuada, com fundamento no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, ensejando a constituição do presente crédito previdenciário decorrente da aplicação da multa calculada com arrimo no artigo 284, inciso II, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que assim prescreviam:

“Lei 8.212/91

Art. 32. A empresa também é obrigada:

[...]

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.”

“Regulamento da Previdência Social

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração

cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras;”

Verifica-se que, de acordo com o Relatório Fiscal, a recorrente não apresentou a documentação e/ou informações exigidas pela fiscalização na forma que determina a legislação previdenciária, incorrendo na infração prevista nos dispositivos legais supracitados, o que ensejou a aplicação da multa, nos termos do Regulamento da Previdência Social, como procedeu, corretamente, a fiscal autuante.

Em suas razões de recurso, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal, argumentando que a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 8.212/91, revogou os preceitos do artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida, impondo seja aplicada referida legislação, em observância ao artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 8.212/91, em face da retroatividade benigna.

A fazer prevalecer seu entendimento, requer seja recalculada a multa com arrimo no artigo 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, de maneira a exigir tão somente o valor de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 informações omitidas em GFIP.

Consoante se positiva das normas legais que regulamentam a matéria, em tese, a argumentação da contribuinte merece acolhimento. Destarte, em que pese à procedência do lançamento em seu mérito, mister destacar que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A àquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a conseqüente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e

valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

[...]

§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 6º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 7º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 8º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia

seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Partindo dessa premissa, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (grifamos)

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória, relaciona-se às prestações positivas ou negativas, constantes da legislação de regência de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou nova formula de cálculo de aludidas multas que, em suma, podemos assim definir:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, conforme se extrai do próprio Relatório Fiscal da Infração, notadamente item 2, às fls. 07, a autoridade lançadora já procedeu ao devido exame do cálculo mais benéfico à contribuinte, concluindo que a legislação pretérita determina exigência menos severa à empresa, impondo a sua manutenção, senão vejamos:

“2. Para as competências aqui tratadas, a aplicação de multa de mora no percentual de 24% sobre o tributo devido, mais a presente penalidade (multa correspondente a 100% das contribuições devidas e não declaradas, observado o teto).”

analisadas conjuntamente, é benéfica ao contribuinte frente à inovação da Lei nº. 11.941/2009 (multa de ofício de 75%).[...]"

Com mais especificidade, o julgador de primeira instância explicitou com muita propriedade a maneira que fora elaborada a comparação entre as penalidades a serem imputadas, confrontados todos os lançamentos promovidos contra a contribuinte, decorrentes de descumprimento de obrigações principal e acessória, concluindo que o fiscal autuante laborou em equívoco no seu levantamento, deixando de considerar algumas declarações da empresa, razão pela qual revisou a multa aplicada, como se extrai do Acórdão recorrido, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

[...] Na presente autuação, observa-se que a multa aplicada se refere a fatos geradores (não declarados em GFIP) cujas respectivas contribuições sociais previdenciárias foram lançadas nos AI nº 37.154.405-0 (13982.001055-2009-19); 37.154.406-8 (13982.001057-2009-16); e 37.154.409-2 (13982.001058-2009-52, devendo ser feito o comparativo do somatório destas duas multas com a nova penalidade prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, pois esta se destina a punir ambas as infrações (decorrentes do descumprimento da obrigação acessória e da obrigação principal).

Nesse sentido, a autoridade lançadora efetuou a comparação das multas no AI principal, cujo voto acima transcrevemos, cujo resultado foi alterado de ofício no julgamento da impugnação, em razão de alguns levantamentos terem sido considerados indevidamente como não declarados em GFIP, quando na realidade o foram.

Conclui-se, portanto, que não procedem as alegações da impugnante quanto a aplicação da nova legislação para apenar somente o descumprimento de obrigação acessória, uma vez que, no caso, ocorreu simultaneamente o descumprimento da obrigação principal, que equivale, na nova legislação, a aplicação da multa de ofício de 75% prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 e, não a do art. 32-A, inciso I, da mesma lei.

Conforme apurado na nova tabela do comparativo da multa constante do Acórdão nº 19.567, deve ser revista a multa lançada nas competências 08/2006 a 10/2006 e 02/2007 a 03/2007, nos seguintes valores:

08/2006 — 10.041,69

09/2006 — 8.556,72

10/2006 — 5.925,37

02/2007 — 762,64

03/2007 — 8.611,61

Assim, o valor da multa aplicada no presente Auto de Infração é retificado de R\$ 66.459,00 para R\$ 33.898,03.

Observa-se que, pelo decidido no Acórdão n° 19.567, é . cabível a aplicação de auto de infração neste CFL 68 também para as competências 03/2006,11/2006 a 01/2007 e 04/2007. [...]”

Neste sentido, uma vez evidenciada a impossibilidade de se adotar os preceitos do artigo 32-A, inciso I, da Lei n° 8.212/91, na forma que pretende a recorrente, em razão do descumprimento das duas obrigações tributárias (principal e acessória), impõe-se a manutenção do Acórdão recorrido, o qual promoveu a devida retificação da multa aplicada, levando em consideração o cálculo mais benéfico à contribuinte, consoante demonstrado alhures.

No que tange às demais alegações da recorrente, não cabe aqui tecer maiores considerações, porquanto não são capazes de rechaçar a exigência fiscal em comento, eis que desprovidas de qualquer amparo legal ou lógico, bem como já devidamente refutadas na decisão de primeira instância.

Assim, escorreito o *decisum* recorrido devendo nesse sentido ser mantido o lançamento na forma ali decidida, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela fiscalização que serviram de base à penalidade aplicada.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira